

PRETHODNI SPORAZUM O TRANSFERNIM CIJENAMA: STARI IZAZOVI ILI NOVA ERA U POREZNOJ PRAKSI

Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević*

UDK 336.227

<https://doi.org/10.30925/zpfsr.39.1.15>

Ur.: 15. veljače 2018.

Pr.: 19. ožujka 2018.

Pregledni znanstveni rad

Sažetak

U radu se daje analiza najvažnijih pravnih aspekata zaključenja sporazuma o transfernim cijenama. Kratko se prikazuje poreznopravni okvir u kojem nastaje predmetni institut, a to su ponajprije, obvezujuća mišljenja, kao viši pojam odnosno institut poreznog prava. Tome prethodi analiza pojma i značaja transfernih cijena, s posebnim osvrtom na važnost koju imaju transferne cijene za porezne obveznike, ali i na učinke u odnosu na porezne vlasti. Prethodni sporazumi o transfernim cijenama kroz svoju kratku povijest mijenjaju svrhu, pa se u radu prikazuje taj trend kretanja od instrumenta zaštite prava poreznih obveznika do pretvaranja u instrument borbe poreznih vlasti i jurisdikcija protiv globalno neželjene pojave, utaje poreza. Najveći dio rada prikaz je nacionalnoga zakonodavnog i provedbenoga normativnog okvira postupka zaključenja sporazuma o transfernim cijenama. Prikazani postupak pokazuje se složenim, skupim i relativno dugotrajnim. Poredbena iskustva primjene obvezujućih mišljenja i sporazuma o transfernim cijenama potvrđuju potrebu promjene pristupa ovom institutu.

Ključne riječi: *transferne cijene, sporazum o transfernim cijenama, obvezujuća mišljenja, OECD Smjernice o transfernim cijenama.*

* Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, redovita profesorica Pravnog fakulteta u Rijeci; zunic@pravri.hr.

Ovaj su rad sufinancirali Hrvatska zaklada za znanost projektom br. 9366 pod nazivom "Pravni aspekti korporativnih akvizicija i restrukturiranje društava utemeljenih na znanju" te Sveučilište u Rijeci, projektom br. 13.08.1.2.01, pod nazivom "Zaštita korisnika na hrvatskom i europskom tržištu financijskih usluga".

1. UVODNO O POJMU TRANSFERNIH CIJENA I INSTITUTU SPORAZUMA O TRANSFERNIM CIJENAMA

Pojam transfernih cijena u poslovnoj je praksi, ali i stručnoj poreznoj i pravnoj literaturi prisutan već duže vrijeme. Sveprisutna povezana multinacionalna trgovačka društva intenzivirala su interes za transfernim cijenama u zadnjem desetljeću, na razini nositelja vlasti, napose zakonodavaca zbog poreznih posljedica i konačnih učinaka na učinkovitost prikupljanja poreznih prihoda. Transferne cijene dobivaju sve više na važnosti razvojem gospodarstva, jačanjem međunarodnih i mobilnih poslovnih kombinacija. Brojnim složenim transakcijama restrukturiranja trgovačkih društava, posebno rastom broja povezanih društava i nastajanjem velikih poslovnih i pravnih subjekata, holdinga i velikih grupa trgovačkih društava na međunarodnoj razini sve su izražajnije porezne implikacije najrazličitijih vrsta poreznih planiranja i transfernih cijena. Transferne cijene u pravilu se definiraju neutralno, kao cijene po kojima jedna organizacijska jedinica tereti drugu za obavljene transakcije, poput isporuke proizvode ili usluge, u praksi često poznate i kao interne cijene. Transferne cijene na razini multinacionalne grupe trgovačkih društava imaju različite i višestruke učinke. Njima se izravno utječe na poslovni rezultat članica grupe što ima za posljedicu i različitu razinu oporezivanja dobiti i raspoređene dobiti članica grupe u različitim državama. Transfernim cijenama premješta se dobit iz država s visokim poreznim opterećenjem u države s nižim poreznim opterećenjem, uslijed čega se izravno utječe na povećanje dobiti u zemljama s nižim poreznim opterećenjem pa posljedično druge države ostaju bez dijela očekivanoga poreznog prihoda. Zloupotreba politike transfernih cijena, odnosno manipuliranje transfernim cijenama poput prakse, npr. "parkiranja dobiti"¹ pridonose shvaćanju transfernih cijena izvan neutralnog konteksta, odnosno kao pokazatelja neželjenog ponašanja poreznih obveznika. Porezne implikacije transfernih cijena povod su intenzivnog praćenja i kontrole odnosno nadzora nad povezanim trgovačkim društvima poreznih vlasti, a takvi nadzori zahtjevni su i opterećujući i za porezne obveznike koji su nadzirani i za porezne administracije. Rukovodno načelo poreznog tretmana i priznavanja transfernih cijena načelo je nepristrane transakcije (engl. *arm's length principle*) kao međunarodni standard čiju su primjenu dogovorile države članice OECD-a, a radi određivanja transfernih cijena pri oporezivanju.² Međutim, zbog razlika u primjeni navedenoga načela, kao posebno neželjene posljedice neujednačenog tumačenja načela neovisnosti dolazi do neželjenih pojava,

- 1 Vidi, Mitchell, A. K., *Milking versus Parking: Transfer Pricing and CFC Rules under the Internal Revenue Code*, dostupno na: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM_PRO_073859.pdf (9.1.2018.).
- 2 Suština formiranja transfernih cijena je u određivanju njihove visine koja bi trebala biti u skladu s uobičajenim tržišnim cijenama. Metode određivanja transfernih cijena određene su Smjernicama OECD o određivanju transfernih cijena za multinacionalna trgovačka društva i porezne uprave. Smjernicama su postavljena osnovna načela i pravila u postupanju poreznih administracija s obzirom na transferne cijene. Neka od temeljnih pravila Smjernica sadrže odredbe o primjeni načela neovisnosti te o pristupu u oporezivanju povezanih društava na način da se radi o samostalnim, pojedinačnim društvima. Smjernicama se utvrđuje i razrađuje metodologija određivanja transfernih cijena te se detaljno uređuje pitanje strukture dokumentacije o transfernim cijenama. Vidi, f.n. br. 4, definiranje načela nepristrane transakcije.

bilo dvostrukog oporezivanja ili, pak, dvostrukog neoporezivanja.³

Tako je ovo globalno prihvaćeno načelo, utjelovljeno u članku 9. OECD-ovog model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.⁴ Dodatno, Smjernice OECD-a o transfernim cijenama⁵ međunarodni su općeprihvaćeni standard za određivanje i kontrolu transfernih cijena, i jednako stavljaju fokus na primjenu načela nepristrane transakcije ili načela neovisnosti, gdje se polazi od pristupa oporezivanja pojedinačnih društava te se pojašnjava metodologija određivanja transfernih cijena i sama struktura dokumentacije o transfernim cijenama. Smjernice OECD-a o transfernim cijenama, pravno su neobvezujući akt, no riječ je o dokumentu koji predstavlja najbolje prakse u primjeni pravila o transfernim cijenama. Kao takve, ipak posredno jesu važan izvor jer, recentna događanja pokazuju da odstupanje od njih može upućivati na zaključak o zabranjenoj državnoj potpori.⁶ Konačno, ipak treba primijetiti da Smjernice OECD-a nisu pravno obvezujući izvor poreznog prava, pa tako treba dopustiti i moguća odstupanja od preporuka koje su sadržane u njima.⁷ Snagu i važnost načela neovisnosti potvrdila je Europska komisija, posebno u kontekstu prava državnih potpora. Također, isti, drugim riječima veliki značaj i snaga ovog načela prepoznati su i u praksi Suda EU-a, gdje se inzistira na važnosti načela neovisnosti u postupku zaključivanja sporazuma o transfernim cijenama, a čega se trebaju držati porezna tijela država članica. Dakle, porezna tijela ne smiju odstupati od tog načela jer se, u protivnom, smatra da odstupajući od načela nepristranosti, dodjeljuju poreznom obvezniku selektivnu prednost.⁸ Slično, polazeći od preporuka sadržanih u Smjernicama

- 3 Dio navedenih i neželjenih posljedica pokušava se otkloniti Konvencijom 90/436/EEC o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća – Arbitražna konvencija (Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with adjustment of profits of associated enterprises) te Kodeksom ponašanja za učinkovitu provedbu Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti između povezanih društava (Revised Code of Conduct for the effective implementation of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 2009/C 322/01) i Kodeksom ponašanja u vezi s dokumentacijom o transfernim cijenama za povezana poduzeća (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU).
- 4 Riječ je o dijelu koji sadrže svi MU koje je RH zaključila, temeljem Model ugovora, pa su navedene odredbe obvezujuće, pri čemu članak 9. propisuje sljedeće: "Ako su u poslovnima ili financijskim odnosima dvaju društava stvoreni ili nametnuti uvjeti kakvi se razlikuju od onih što bi postojali u odnosu neovisnih društava, svaku dobit koju bi jedno od tih društava ostvarilo, kada tih uvjeta ne bi bilo, a nije je steklo radi postojanja tih uvjeta, može se uračunati u dobit toga društva i na nju odrediti pripadajući porez". Vidi, Kapetanović, Sanda, Arbitražna konvencija za sporove o transfernim cijenama u Europskoj uniji, Porezni vjesnik, br. 6, 2015., str. 58.
- 5 OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017->, dostupno na: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (3.12.2017.).
- 6 Vidi, Odluka Komisije (EU) 2017/1283 od 30. kolovoza 2016. o državnoj potpori SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) koju je provela Irska za društvo Apple, Službeni list EU L 187/1.
- 7 Vidi, više, Wittendorf, J., *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010., str. 247.-248., i dr.
- 8 Vidi, Presuda Suda EU od 22. lipnja 2006., Kingdom of Belgium (C-182/03) and Forum 187

OECD-a o transfernim cijenama, Europska komisija se bavila i konkretnim pitanjima metodologije transfernih cijena, koje se primjenjuju u sporazumima o transfernim cijenama. Ipak, čini se da se može primijetiti kako je dvadeseto stoljeće bilo obilježeno i izazovima u međunarodnom poreznom pravu, između ostalog, pitanjem i problemom kako podijeliti kod međunarodnog dohotka poreznu osnovicu, a upravo s obzirom na nepostojanje jedne više ili globalne vlasti.⁹ Taj se dio problema rješava konsenzusom postignutim u okrilju OECD-a, ali i sve većom prisutnošću europskoga zakonodavca i judikature. Hrvatski zakonodavac implementirao je Smjernice OECD-a o transfernim cijenama pa odredbe Zakona o porezu na dobit¹⁰ i provedbeni Pravilnik o porezu na dobit¹¹ također normiraju primjenu načela neovisnosti i prateći Smjernice OECD-a definiraju metode određivanja transfernih cijena.¹²

2. RAZVOJ I VAŽNOST SPORAZUMA O TRANSFERNIM CIJENAMA

Institut sporazuma o transfernim cijenama ima svoje mjesto unutar instituta poreznog procesnog prava, odnosno poreznog postupka, u kojem se ostvaruju prava i obveze poreznih obveznika i poreznog tijela u povodu nastanka porezno pravnog odnosa, dakle od utvrđenja činjenica bitnih za oporezivanje pa do postupka naplate poreza. Sporazumi o transfernim cijenama mogu se smatrati jednim tipom ili vrstom unutar šireg pojma obvezujućih mišljenja u poreznom pravu odnosno pravu javnih davanja. Povijesni prikazi razvoja obvezujućih mišljenja pronalaze ishodište obvezujućih mišljenja u rimskom pravu.¹³ Ipak, u zadnjim se desetljećima posebno primjećuje sve veća prisutnost ovog instituta u poreznim sustavima zemalja svih kontinenata, posebno država članica Europske unije te država članica OECD-a. No, obvezujuća mišljenja svoju pojavnost, praksu primjene i razvoja bilježe najprije u području carina i carinskog prava, pa je stoga preciznije reći da se sporazumi o

ASBL (C-217/03) v Commission of the European Communities, ECR 2006 I-05479, para. 95. i dr.

- 9 Hyde, C., Choe, C., *Keeping Two Sets of Book: The Relationship between Tax & Incentive Transfer Prices*, 2004., [www. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=522623](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=522623) (18.09.2010), Prema, Žunić Kovačević, N., *Transferne cijene i izbjegavanje plaćanja poreza*, u: *Financiranje, upravljanje i restrukturiranje trgovačkih društava u doba recesije*, Rijeka, 2011., str. 205-224.
- 10 Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/2004, 90/2005, 57/2006, 80/2010, 22/2012, 146/2008, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016 (dalje tekstu: ZPDob), vidi članak 13. st. 1. ZPDob.
- 11 Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine, br. 95/2005, 133/2007, 156/2008, 146/2009, 123/2010, 137/2011, 61/2012, 146/2012, 160/2013, 12/2014, 157/2014, 137/2015, 115/2016, 1/2017, 2/2018, posebno članak 40.
- 12 Vidi, članak 13. stavak 3. a-e, ZPDob: Metoda usporedivih nekontroliranih cijena, Metoda trgovačkih cijena, Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove, Metoda podjele dobiti, Metoda neto dobitka.
- 13 Tako navode Alarie, B., Datt, K., Sawyer, A. i Weeks, G., *Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, *New Zealand Journal Of Taxation Law and Policy*, vol. 20, prosinac, 2014., str. 336., upućujući na Romano, Carlo.

transfernim cijenama razvijaju unutar poreznih (prethodnih) obvezujućih mišljenja¹⁴ (engl. *advance tax rulings*). Poredbeni pravni i porezni sustavi uređuju različite tipove obvezujućih mišljenja, pa iako ne postoji jedinstvena definicija ovog instituta, moguće je ipak temeljem zajedničkih i jednakih elemenata tog instituta zaključiti da je riječ o posebnom upravnom aktu, poreznom aktu koji donosi porezno tijelo i koje je za porezno tijelo obvezujuće u primjeni poreznih propisa na transakcije, poslove i druge porezno relevantne činjenice poreznog obveznika. Dakle, porezno tijelo, temeljem prethodnog i formalnog zahtjeva poreznog obveznika, u obvezujućem mišljenju utvrđuje kakav će biti porezni tretman budućih i namjeravanih poslova poreznog obveznika.¹⁵ Iako su pretpostavke za donošenje obvezujućih mišljenja različite od države do države, ipak se na općoj razini zaključuje da je riječ o institutu koji ima za cilj ostvarivanje odnosno povećanje poreznopravne sigurnosti. Unutar te kategorije instituta poreznog procesnog prava nastali su prethodni sporazumi o transfernim cijenama.

Prethodni sporazum o transfernim cijenama (engl. *Advance Pricing Agreement* (dalje u tekstu: APA) moguće je definirati kao sporazum između grupe trgovačkih društava ili povezanih društava kao poreznog obveznika i poreznog tijela, o kriterijima kojima će se primjenjivati pravila o transfernim cijenama, posebno na transakcije unutar grupe trgovačkih društava kao poreznog obveznika. Kao što je to riječ i kod obvezujućih mišljenja, i ovdje poredbenopravno nailazi se na različito normiranje, i jedan bitan skup podudarnih ili istih elemenata. Ipak, APA predstavlja poseban izazov za sve sudionike oporezivanja, budući da često podrazumijeva uključenost više poreznih jurisdikcija. Problemi utaje poreza i sve šira prisutnosti agresivnih oblika poreznog planiranja potaknuli se europskog zakonodavca na jače praćenje i kontrolu transfernih cijena, obvezujućih mišljenja odnosno APA-e. Upravo je složenost samog pojma i instituta prethodnih sporazuma o transfernim cijenama te kompleksnost njihove primjene, postala razvidna zbog povezivanja općeg instituta obvezujućih mišljenja s propisima o državnim potporama. Naime, Europska je komisija već koncem devedesetih godina 20. stoljeća ukazivala na to da slične administrativne mjere i instituti, kao što su obvezujuća mišljenja, mogu biti selektivni, i stoga, nedopušteni.¹⁶ Ipak, obvezujuća mišljenja posebnu pozornost privlače nakon 2013. godine, kada je Europska komisija započela posebnu istragu, zbog čega su države članice bile obvezne do kraja 2014. godine dostaviti Komisiji podatke o svim mišljenjima koja su donijele njihove porezne vlasti, i to za razdoblje od 2010. do 2013. godine.¹⁷

Slično, kao što su obvezujuća mišljenja, pored ostalih uloga, i instrument ostvarenja načela postupanja u dobroj vjeri,¹⁸ to jednako vrijedi i za APA-e jer se

14 Vidi više, Žunić Kovačević, N., *Prethodna obvezujuća porezna mišljenja – novi institut hrvatskog poreznog postupka*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 37, br. 1, 2016., str. 268-273.

15 O pojmu ovog instituta poreznog prava v. detaljnije u: Žunić Kovačević, loc. cit.

16 V. Europska komisija, str. 163.

17 Luja, R.H.C., *Will the EU's State Aid Regime Survive BEPS?*, British Tax Review, br. 3, 2015., str. 383.-384.

18 Vidi, Žunić Kovačević, N., *Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo*, Zbornik Pravnog

temelje na suradnji¹⁹ i sporazumijevanju poreznih tijela i poreznih obveznika.²⁰ Posebna važnost APA uočava se i u doprinosu smanjivanja administrativnog i financijskog opterećenja svih sudionika oporezivanja kao i smanjivanja broja sporova koji imaju za predmet spora pitanje transfernih cijena i njihov porezni tretman.²¹ Iako komparativna iskustva primjene obvezujućih mišljenja i APA-e pokazuju da je riječ o neizostavnim instrumentima izgradnje suvremenoga poreznog sustava, gdje se pozornost stavlja na poreznopravnu sigurnosti i zaštitu prava poreznih obveznika, ipak se mora primijetiti da je inicijativa za normativno uređenje ovog instituta u državama članicama Europske unije bila u rukama Europske komisije, zbog odlučnosti u globalnoj borbi protiv utaje poreza. Ta je inicijativa potvrđena i uređenjem obvezatne automatske razmjene informacija o obvezujućim mišljenjima.²²

Naime, APA je važan instrument pojednostavnjenja postupka određivanja i kontrole transfernih cijena, i to jednako, za porezne vlasti, i za porezne obveznike. Dok APA poreznim vlastima pojednostavnjuje postupak utvrđivanja i nadzora transfernih cijena, istodobno poreznim obveznicima daje sigurnost da će ugovorene transferne cijene biti prihvaćene u poreznom postupku, odnosno oporezivanju pa tako uklanjaju rizik ispravka transfernih cijena i posljedičnu mogućnost dvostrukog oporezivanja. Države članice EU-a²³ u svojim poreznim sustavima uređuju i primjenjuju APA-u. Pritom je evidentan visoki stupanj usklađenosti normativnog okvira i transfernih cijena i APA-e.²⁴ Ipak, primjena APA-e i broj zaključenih APA razlikuje se od države

fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 31, br. 1, 2010., str. 133-150., i dr.

- 19 Vidi opširnije o novom konceptu odnosa poreznih vlasti i poreznih obveznika, OECD. (2013), "The current state of play", u: OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Paris; De Simone, Lisa, Sansing, Richard, Seidman, Jeri K., When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial?, Tuck School of Business Working Paper No. 2012-102, December 2011, dostupno na: <file:///E:/Users/Natasa/Downloads/SSRN-id1954823.pdf> (posjećeno: 15.12.2017.); Žunić Kovačević, N., "Europeizacija" hrvatskog poreznog postupovnog prava - o dosadašnjim ne/uspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, vol. 5, br. 1, 2014., str. 78-91.
- 20 Vidi, Rogić Lugarić, T., Porezna tijela i porezni obveznici: od policajca i lopova do suradnika, u: Koprić, I., Musa, A., Giljević, T. (ur.), *Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2017., str. 341-362., vidi i, Žunić Kovačević, N., "Europeizacija" hrvatskog poreznog postupovnog prava - o dosadašnjim ne/uspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, str. 82-86.
- 21 V. Kerschner, I., Stiașny, M., *The Experience with Advance Pricing Agreements*, Intertax, vol. 41, br. 11, 2013., str. 588-593.
- 22 Izmjena Direktive 2011/16/EU: Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146, od 3. 6. 2016.
- 23 Utvrđeno je da je 2015. godine 75 %, odnosno 21 članica, u svojim zakonskim okvirima uređuje i tako omogućuje primjenu APA-e. Prema, Perčević, Hrvoje, *Usklađenost regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije*, *Ekonomski misao i praksa*, god. 24., br. 2, 2015., str. 644.
- 24 Loc. cit.

do države i uvelike varira.²⁵

Ideja koja je u osnovi normiranja postupka zaključenja APA-e je osigurati poreznim obveznicima, povezanim društvima stabilno porezno okruženje odnosno pravnu sigurnost, a podjednako poreznim tijelima učinkovitost u oporezivanju. Takav postupak pruža preventivna rješenja u slučaju različitih spornih situacija, s kojima se multinacionalna povezana društva neizbježno susreću u ispunjavanju svojih poreznih obaveza i u njihovu nastojanju da svoje postupanje usklade s poreznim zakonodavstvom.

Normiranje APA-e u hrvatskom je poreznom pravu relativno novijeg datuma. Naime, normiranje obvezujućih mišljenja izmjenama Općeg poreznog zakona tijekom 2015. godine prethodilo je kao širi pravni okvir²⁶ a koji nastaje manje kao evolucijska faza razvoja hrvatskoga procesnog prava, već više zbog razvoja europskog prava i uvođenja obvezne automatske razmjene informacija o obvezujućim mišljenjima, a potom i drugih događanja u europskoj legislativi.²⁷

3. HRVATSKI NORMATIVNI OKVIR ZAKLJUČENJA APA-E

Transferne cijene uređuju se isključivo na razini povezanih osoba kako su definirane odredbama Zakona o porezu na dobit te provedbeno uređene podzakonskim odredbama pravilnika. Kod zaključenja sporazuma o transfernim cijenama radi se o povezanim osobama kako su definirane predmetnim zakonskim odredbama. Tako se člankom 13. stavkom 2. ZPDob-a propisuje da se povezanim osobama u kontekstu transfernih cijena smatraju osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu druge osobe ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva. Ipak, Opći porezni zakon²⁸ sveobuhvatnije definira povezane osobe, pa tako člankom 46. uređuje pojam povezanih društava,²⁹

25 Vidi, npr. Francuska, na <https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/advance-pricing-arrangement> (10.12.2017.); Italija, dostupno na: http://kdocs.kpmg.it/marketing/KSA/Tax_Alert_3003_Tax_Ruling.pdf (15.12.2017.).

26 OPZ, u članku 10. uređuje obvezujuća mišljenja, dok Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, Narodne novine, br. 30/2017, u svojem drugom dijelu provedbeno uređuje obvezujuća mišljenja.

27 Uz izmjenu Direktive 2011/16/EU, u prosincu 2015., dolazi do izmjena Općeg poreznog zakona, normiranja obvezujućih mišljenja i naknadnog uređenja razmjene informacija o istima, što je obuhvaćeno Zakonom o administrativnoj suradnji u području poreza, Narodne novine, br. 115/2016. Vidi više i u: Žunić Kovačević, N., *Coordinating taxation between the European Union and other countries through advance tax rulings systems*, u: *Financial Integration, A Focus on the Mediterranean Region*, Series: Financial and Monetary Policy Studies, ur. Peeters, M.; Sabri, N.; Shahin, W., Springer Verlag Berlin, vol. 36, 2013., str. 87-94.; Žunić Kovačević, N., *Prethodna obvezujuća porezna mišljenja - novi institut hrvatskog poreznog postupka*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 37, br. 1, 2016., str. 268.-273.

28 Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/2016. (dalje u tekstu: OPZ).

29 OPZ, članak 46.: "Povezanim društvima u smislu ovoga Zakona smatraju se društva koja u međusobnom odnosu mogu stajati kao: 1. društvo koje u drugom društvu ima većinski udio ili većinsko pravo odlučivanja 2. ovisno i vladajuće društvo, 3. društva koncerna 4. društva s uzajamnim udjelima koja su povezana tako da svako društvo ima više od četvrtine udjela u drugom društvu 5. društva povezana poduzetničkim ugovorima, i to: ugovorima o vođenju

preciznije definirajući i pojam ovisnog i vladajućeg društva u članku 47. te posebno pojam povezanih osoba, u članku 49.³⁰

Zakon o porezu na dobit u svojem članku 14.a predviđa mogućnost zaključenja sporazuma o transfernim cijenama, kojega definira kao sporazum o transfernim cijenama i ugovornim odnosima iz članka 13. Zakona o porezu na dobit, koji uređuje pitanja porezne osnove u poslovanju između povezanih osoba rezidenta i nerezidenta te članka 14. Zakona o porezu na dobit, koji uređuje pitanje poreznog tretmana kamata između povezanih osoba.

Zakon definira APA-i kao sporazum između poreznog obveznika i Porezne uprave, Ministarstva financija te poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti ili posluju putem poslovne jedinice, kojim se za transakcije između povezanih osoba, prije nego što su započele, utvrđuje odgovarajući skup kriterija kao što su metode, usporednice, odgovarajuća usklađivanja ili ključne pretpostavke u vezi s budućim događajima, da bi se odredile transferne cijene za te transakcije tijekom određenoga razdoblja. Prethodni sporazum o transfernim cijenama definiran je kao obvezujući za poreznog obveznika i za poreznu upravu za vrijeme za koje je sklopljen. Zakon predviđa da troškove sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama u cijelosti snosi porezni obveznik, dok provedbena pravila ostavlja za podzakonsku normu. Tako Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama³¹ detaljno propisuje postupak sa svim fazama koje vode k zaključenju sporazuma, sadržaj sporazuma, rokove važenja te pitanje visine troškova zaključenja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama.

Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama uređuje, razrađujući zakonsku odredbu, pitanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama o postupku, načinu, sadržaju, rokovima, troškovima sklapanja te nastalim ugovornim odnosima. Predviđa se mogućnost zaključenja tri tipa sporazuma. Tako

poslova društva, ugovorima o prijenosu dobiti te ostalim poduzetničkim ugovorima koji se upisuju u sudski registar.”

30 OPZ, članak 49.: “Povezane osobe, u smislu ovoga Zakona, su osobe kod kojih je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta: 1. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik jer jedna od njih ima, izravno ili neizravno, kontrolu nad drugom ili drugima 2. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik jer jedna od njih ima, izravno ili neizravno, značajan utjecaj na drugu ili druge 3. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba između kojih ne postoji odnos kontrole iz točke 1. ovoga stavka ili značajan utjecaj iz točke 2. ovoga stavka, ali koje predstavljaju jedan rizik za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa jer su međusobno povezane tako da postoji velika vjerojatnost da zbog pogoršanja ili poboljšanja gospodarskog i financijskog stanja jedne osobe može doći do pogoršanja ili poboljšanja gospodarskog i financijskog stanja jedne ili više drugih osoba, jer se između njih provodi ili postoji mogućnost prijenosa gubitaka, dobiti ili sposobnosti za plaćanje. (2) Smatra se da postoji odnos povezanih osoba iz ovoga članka i između poreznog dužnika i: njegovog bračnog druga, njegovog krvnog srodnika u ravnoj liniji, u pobočnoj liniji do četvrtog stupnja, po tazbini do istog stupnja bez obzira je li brak prestao ili nije, posvojitelja, posvojenika, skrbnika, osobe pod skrbništvom, staratelja, osobe pod starateljstvom te osobe koja s njime živi u zajedničkom kućanstvu”.

31 Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, Narodne novine, br. 47/2017. (dalje u tekstu: Pravilnik o APA).

se sporazum može zaključiti kao jednostrani sporazum između poreznog obveznika i porezne uprave ili dvostrani ili mnogostrani sporazum između poreznog obveznika i porezne uprave te povezanih osoba poreznog obveznika i poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti, a s kojima se takav sporazum može sklopiti temeljem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugoga međunarodnog sporazuma.

3.1. *Prikaz podzakonskoga normativnog okvira postupka zaključenja APA-e*

Temeljna načela sporazuma o transfernim cijenama i postupka zaključenja koja uređuje Pravilnik o APA-i³² načelo su postupanja u dobroj vjeri poreznog obveznika i porezne uprave, načelo transparentnosti i spremnosti poreznog obveznika za pružanjem svih relevantnih informacija, načelo međusobnog razumijevanja poreznog obveznika i porezne uprave u poreznim pitanjima te načelo uzajamnog povjerenja između poreznog obveznika i porezne uprave u smislu međusobnih očekivanja i preuzimanja odgovornosti za rizike.

Cilj je zaključenja sporazuma rješavanje pitanja transfernih cijena na partnerskoj osnovi i gore navedenim načelima te racionalnijim korištenjem resursa poreznih obveznika i porezne uprave postići predvidljiv rezultat i neutralizirati porezne rizike. Dodatno, cilj je i osiguranje pravne sigurnosti za poreznog obveznika u konkretnom poslovnom događaju odnosno kontroliranoj transakciji za koju se sklapa sporazum.

Kod provedbenog uređenja APA-e propisano je područje primjene³³ pa se slično, temeljnom institutu nastalom u okviru načela postupanja u dobroj vjeri, obvezujućim mišljenjima,³⁴ uređuje da se sporazum zaključuje radi utvrđivanja poreznog tretmana jedne ili više transakcija između povezanih osoba prije nego što su transakcije započele, dakle da se može odnositi jedino na buduće i planirane transakcije. Pritom se utvrđuje odgovarajući skup kriterija kao što su metode, usporednice, odgovarajuća usklađivanja ili ključne i kritične pretpostavke u vezi s budućim događajima tih transakcija tijekom određenog vremenskog razdoblja.³⁵ Dakle, prethodni se sporazumi o transfernim cijenama zaključuju uvijek na određeno vrijeme.

Predmet sporazuma mogu biti samo buduće transakcije između povezanih osoba, i to u onim slučajevima gdje se kod odabira metodologije primjene temeljnog načela prihvatljivosti transfernih cijena, dakle načela nepristrane transakcije, pojavljuju pitanja pouzdanosti i točnosti ili kada su specifične okolnosti transfernih cijena iznimno složene.³⁶

Kada porezni obveznik iskaže inicijativu za sklapanje jednostranog sporazuma,

32 Pravilnik o APA, čl. 2.

33 Pravilnik o APA, čl. 3.

34 Vidi, Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, Narodne novine, br. 30/2017. (dalje u tekstu: Pravilnik o provedbi OPZ) gdje se obvezujuća mišljenja definiraju pa tako odredba članka 10. predviđa da se donose "(...) obvezujuće mišljenje o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija, (...)".

35 Tako, čl. 3. Pravilnik o APA.

36 Pravilnik o APA, čl. 3. st. 2.

a u analizi te inicijative porezna uprava utvrdi da bi transakcije s povezanim osobama imale prekogranični učinak u drugoj državi članici Europske unije ili državi s kojom Republika Hrvatska ima sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugi međunarodni sporazum, porezna uprava je dužna o namjeri sklapanja sporazuma obavijestiti tu drugu državu.³⁷ Pritom će, hrvatsko porezno tijelo u suradnji s poreznim tijelima druge države, predložiti poreznom obvezniku sklapanje dvostranog ili mnogostranog sporazuma. Ako porezni obveznik ne pristane na sklapanje dvostranog ili mnogostranog sporazuma, Porezna uprava će pri sklapanju jednostranog sporazuma uzeti u obzir informacije koje je dobila od drugih poreznih tijela, a koje su vezane za transakcije koje su predmet sporazuma.

Budući da prethodni sporazumi, pa tako i sporazumi o transfernim cijenama, ne smiju biti protivni zakonskim odredbama, a niti normama jače pravne snage jasno se propisuje nadređenost zakonskih normi i normi međunarodnih ugovora ako se nije proveo postupak dogovaranja s inozemnim poreznim tijelima. Naime, u svakom slučaju sklapanja jednostranog sporazuma bez dogovaranja s nadležnim tijelom države rezidentnosti povezane osobe poreznog obveznika, s kojom Republika Hrvatska ima sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugi međunarodni sporazum, a koji proizvodi učinak koji nije sukladan njima, umjesto sporazuma primijenit će se odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugoga međunarodnog sporazuma.

Slično, Pravilnik o APA-i propisuje, kada hrvatska porezna tijela prime od poreznog tijela druge države, temeljem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugoga međunarodnog sporazuma, prijedlog za sklapanje dvostranog ili mnogostranog sporazuma, koji bi uključio povezane osobe koje su rezidenti Republike Hrvatske, (temeljem primljene obavijesti), pozvat će porezne obveznike da se izjasne o sudjelovanju. Porezni obveznik mora pristati na sklapanje takva sporazuma, u protivnom moguće je zaključenje jednostrana sporazuma, ali s istim, nadređujućim učinkom zakonskih normi i normi međunarodnih ugovora nad odredbama tako zaključenog sporazuma.

Pravilnik predviđa i uređuje pet etapa postupka zaključenja sporazuma: podnošenje inicijative za sklapanje sporazuma, prethodni razgovor, podnošenje izjave o namjeri sklapanja sporazuma, sklapanje sporazuma te praćenje provedbe sporazuma.

Propisana je nadležnost posebnog tijela za postupak sklapanja sporazuma, i to Savjetodavnog tijela za sklapanje sporazuma, a koje se sastoji od djelatnika porezne uprave, koje je imenovao ravnatelj porezne uprave.³⁸

Prva etapa postupka zaključenja sporazuma faza je podnošenja inicijative za sklapanje sporazuma, uređena člankom 5. Pravilnika o APA-i. Dakle, inicijativa za pokretanje postupka u rukama je poreznih obveznika, a postupak se pokreće slanjem elektroničke pošte. Naime, postupak sklapanja sporazuma započinje porezni obveznik i to upućivanjem pisane izjave o namjeri sklapanja sporazuma, nadležnom tijelu

37 Pravilnik o APA, čl. 3. st. 3.

38 Vidi, Pravilnik o APA, čl. 4. Vidi i, Zakon o poreznoj upravi, Narodne novine, br. 115/2016., čl. 8.

putem adrese e-pošte posebno određene u te svrhe.³⁹ Takvu izjavu može podnijeti isključivo obveznik poreza na dobit - rezident, odnosno njegov opunomoćenik ili porezni savjetnik te fizička ili pravna osoba (rezident ili nerezident) koja još nije stekla status obveznika poreza na dobit ili nije još izvršila registraciju obavljanja djelatnosti prema posebnim propisima, odnosno njezin opunomoćenik ili porezni savjetnik, pod pretpostavkom da će postati obveznik poreza na dobit do dana potpisivanja sporazuma. Izjava, čiji je sadržaj detaljno propisan pravilnikom,⁴⁰ mora se uputiti najkasnije šest mjeseci prije početka transakcije koja je predmet sporazuma.⁴¹ Ako se sporazum ne sklopi do početka transakcije, sve pretpostavke i činjenice vezane uz predmetnu transakciju, koje su se u međuvremenu promijenile, ipak se mogu obuhvatiti odredbama sporazuma i primjenjivati na razdoblje od početka transakcije do zaključenja sporazuma.

Druga etapa postupka zaključenja sporazuma, prethodni razgovor, uređen člankom 6. Pravilnika, nastupit će samo ako porezno tijelo utvrdi mogućnost i svrsishodnost sklapanja sporazuma. Pritom se ne daju kriteriji ili pretpostavke koje bi upućivale na obvezatnost poreznog tijela nastaviti postupak i započeti s navedenom fazom postupka. U ovoj etapi porezno tijelo poziva, u pisanom obliku, poreznog obveznika ili njegovog opunomoćenika i/ili poreznog savjetnika, na prethodni razgovor. Ako porezno tijelo ne utvrdi svrsishodnost i mogućnost sklapanja sporazuma dostavlja obavijest o odbijanju inicijative, uz obrazloženje. Svrha je provedbe prethodnog razgovora razmjena mišljenja i dobivanje dodatnih informacija i pojašnjenja o pitanjima. Pitanja, ali i pretpostavke na temelju kojih se zaključuje o svrhovitosti i mogućnosti zaključenja sporazuma obuhvaćaju sljedeće teme: svrha i cilj sklapanja sporazuma, izbor odgovarajuće metodologije za utvrđivanje transfernih cijena, prijedlog metodologije za određivanje transfernih cijena za transakcije koje će biti predmet sporazuma te slijedi li metodologija i drugi uvjeti iz prijedloga ciljeve sklapanja sporazuma, postoji li vjerojatnost da će teškoće ili sumnje u vezi s tumačenjem ili primjenom sporazuma znatno povećati rizik dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja, opseg dokumentacije i prethodne analize potrebne za sklapanje sporazuma, može li sklapanje sporazuma utjecati na porezni tretman transakcija

39 Pravilnik o APA, čl. 5. st. 1., gdje se navodi da se adresa e-pošte objavljuje na mrežnim stranicama Porezne uprave. U vrijeme pisanja rada, autoru nije bila dostupna navedena adresa e-pošte na mrežnim stranicama PU., dok je dostupna adresa za pokretanje postupka izdavanja obvezujućih mišljenja, vidi: <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Obvezuju%C4%87ami%C5%A1ljenja.aspx> (9.1.2018.).

40 Pisana izjava osobito sadrži sljedeće podatke: OIB i naziv/ime i prezime poreznog obveznika podnositelja izjave te kontakt osobu za komunikaciju s Poreznom upravom (adresa e-pošte), podatak o opunomoćeniku ili poreznom savjetniku, koji je od strane poreznog obveznika uključen u postupak sklapanja sporazuma, popis povezanih osoba uključenih u transakcije koje će biti predmet sporazuma te napomenu o zemljama u kojima imaju sjedište, odnosno čiji su rezidenti, vrsta sporazuma (jednostrani, dvostrani ili mnogostrani), kratak prikaz organizacijske strukture i poslovanja poreznog obveznika te povezanih osoba, odnosno grupe povezanih osoba u koju je porezni obveznik uključen, kratak opis transakcija s povezanim osobama koje će biti predmet sporazuma i vrijednost transakcija, predviđeni početak transakcija, prijedlog metodologije za određivanje transfernih cijena za transakcije koje će biti predmet sporazuma.

41 Tako, Pravilnik o APA, čl. 5. st. 3.

iz prethodnih razdoblja ako su činjenice i transakcije koje su predmet sporazuma jednake onima iz prethodnih poreznih razdoblja, je li već u tijeku nadzor transfernih cijena za prethodne godine kod poreznog obveznika ili povezane osobe za ista ili slična pitanja, druge pojedinosti o transakcijama u vezi s transfernim cijenama, poslovnim događajima, prognozama i poslovnim planovima, koje su ključne kritične pretpostavke, rok za podnošenje izjave, vrijeme potrebno za sklapanje sporazuma te rok valjanosti sporazuma. Sve navedene komponente prethodnog razgovora moraju se sagledati u odnosu na predmet⁴² sporazuma, gospodarsko okruženje, vrstu transakcije i metodologiju za utvrđivanje transfernih cijena. Dodatno se upućuje i na vođenje računa o poreznim propisima te međunarodnim ugovorima, temeljem kojih se sklapa sporazum, propisima koji se odnose na predmet i sadržaj sporazuma, tarifama i uvoznim ograničenjima, gospodarskim uvjetima, tržišnim udjelima, tržišnim uvjetima, tržišnim cijenama i opsegu prodaje, funkcijom i rizicima koje snose porezni obveznik i povezane osobe koje sudjeluju u transakciji, tečaju, kamatnim stopama, bonitetu i strukturi kapitala, organizacijskoj strukturi poreznog obveznika i povezanih osoba koje sudjeluju u transakciji, njihovoj djelatnosti, načinu poslovanja i drugim pretpostavkama. Navedeni popis pretpostavki koje se imaju uzeti u obzir kod prethodnog razgovora i procjene hoće li se postupak nastaviti, upućuje na iznimnu složenost i zahtjevnost poslova poreznog tijela u navedenom postupanju. Razina znanja, stručnosti i kontinuirane osposobljenosti iznimno su visoko postavljene i traže od poreznog tijela raspolaganje posebno obučanim ljudskim resursima. Stoga se čini i neodgovarajućom savjetodavna narav tijela koje postupa, a na koju upućuje naziv tijela koje je propisano kao nadležno u ovom postupku. Jednako, predviđeni opseg "kritičnih pretpostavki" koje se imaju uzeti u obzir daje osnova za zaključak o opravdanosti duljine trajanja cijelog postupka zaključenja sporazuma.⁴³

Nakon održanog prethodnog razgovora, za donošenje odluke o prikladnosti sklapanja sporazuma ključni je čimbenik prednost koja će se postići utvrđivanjem odgovarajućeg skupa kriterija kao što su metode, usporednice, odgovarajuća usklađivanja ili ključne pretpostavke u vezi s budućim transakcijama tijekom određenoga razdoblja, u odnosu na postupak utvrđivanja transfernih cijena, samo prema članku 13. Zakona o porezu na dobit.⁴⁴

42 Riječ je, o tzv. "kritičnim pretpostavkama" preciznije elementima kojima porezno tijelo donosi odluku o nastavku postupka i zaključenju sporazuma, no ispunjenje niti jedne od navedenih dvije pretpostavke nema za posljedicu obvezno zaključenje sporazuma ili obvezatni nastavak postupka zaključenja sporazuma. Drugim riječima, radi se o egzemplifikativnom popisu odrednica ili primjeru popisa elemenata prethodnog razgovora.

43 Vidi, čl. 6. Pravilnik o APA.

44 Propisuje sljedeće metode pri utvrđivanju i procjeni jesu li poslovni odnosi između povezanih osoba ugovoreni po tržišnim cijenama: (a) Metoda usporedivih nekontroliranih cijena po kojoj se cijene za prodane proizvode, robu ili usluge u kontroliranim poslovima uspoređuju s onima u nekontroliranim poslovima i usporedivim okolnostima. (b) Metoda trgovačkih cijena po kojoj se utvrđuje cijena po kojoj se roba nabavljena od povezanih osoba prodaje nepovezanim osobama. Tako utvrđena cijena umanjuje se za odgovarajuću bruto trgovačku maržu koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima. Dobiveni ostatak je cijena po kojoj je roba mogla biti nabavljena od nepovezanih osoba. (c) Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove po kojoj se prvo utvrđuju troškovi proizvoda, poluproizvoda ili usluga koje je imala osoba koja je

Porezna uprava će nakon održanoga prethodnog razgovora i provjere pretpostavki i činjenica vezanih uz predmetne transakcije, utvrditi je li prijedlog poreznog obveznika prikladan za pokretanje postupka sklapanja Sporazuma te će o njemu obavijestiti podnositelja izjave o namjeri sklapanja sporazuma, čime je pokrenuo predmetni postupak. Rok u kojem će se dostaviti ta obavijest dogovara se tijekom etape prethodnog razgovora.

U konačnici, ako porezno tijelo pozitivno ocijeni navedenu inicijativu, po primitku takve obavijesti porezni obveznik može podnijeti pisanu izjavu o namjeri sklapanja ili obavještava porezno tijelo o odustajanju od namjere sklapanja sporazuma, u roku utvrđenom tijekom prethodnoga razgovora.

Članak 8. Pravilnika o APA-i propisuje sadržaj izjave o namjeri sklapanja sporazuma, čije podnošenje predstavlja posebnu etapu ovog postupka. Izjava o namjeri sklapanja sporazuma sastoji se od općih i specifičnih podataka o predmetnim transakcijama i uključenom poreznom obvezniku i njegovim povezanim osobama, pri čemu Pravilnik primjerično navodi sadržaj izjave.⁴⁵

Kada porezni obveznik podnese izjavu o namjeri sklapanja dvostranog ili mnogostranog Sporazuma, propisuju se i dodatni, posebni elementi koje izjava mora sadržati.⁴⁶ Također propisani su i obvezni prilozi uz izjavu o namjeri sklapanja

proizvode, poluproizvode ili usluge prodala drugoj povezanoj osobi. Na tako utvrđene troškove dodaje se odgovarajuća bruto dobit koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima. Tako dobiveni iznos je cijena po kojoj su proizvodi, poluproizvodi ili usluge mogli biti nabavljeni od nepovezanih osoba. (d) Metoda podjele dobiti po kojoj se eliminira učinak posebnih uvjeta na dobit u poslovima između povezanih osoba. Ova eliminacija provodi se utvrđivanjem podjele dobiti koju bi nepovezane osobe očekivale sudjelovanjem u jednom ili više poslova. Po metodi podjele dobiti, najprije se utvrđuje podjela dobiti između povezanih osoba u jednom ili više poslova u kojima te osobe sudjeluju. Nakon toga procjenjuje se podjela dobiti do koje bi došlo da su u poslu u postojećim tržišnim uvjetima sudjelovale nepovezane osobe te se tako utvrđeni udjeli u dobiti raspoređuju na povezane osobe. (e) Metoda neto dobitka po kojoj se ispituje ostvarena neto dobit u odnosu na neku osnovu kao što su ukupni troškovi, prihodi od prodaje, imovina ili vlastiti kapital koju jedna osoba ostvaruje u poslovima s jednom ili više povezanih osoba. Tako ostvarena neto dobit uspoređuje se s neto dobitkom sličnih osoba u sličnim okolnostima.

Poslovni odnosi između povezanih osoba priznat će se samo ako porezni obveznik posjeduje i na zahtjev porezne uprave pruži podatke i informacije o povezanim osobama i poslovnim odnosima s tim osobama, metodama kojima se koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena i razlozima za odabiranje konkretnih metoda. V. ZPDob, čl. 13.

45 To su "(...) osobito: ime i prezime/naziv poreznog obveznika podnositelja izjave, OIB ili porezni broj ako podnositelju sukladno posebnom zakonu nije dodijeljen OIB te PDV ID broj ako mu je dodijeljen, podatke o opunomoćeniku ili poreznom savjetniku, koji je od strane poreznog obveznika uključen u postupak sklapanja sporazuma, podatke o vrsti sporazuma (jednostrani, dvostrani ili mnogostrani), opće informacije o transakcijama s povezanim osobama (opis, vrsta, količina, vrijednosti, uvjeti i sl.), podatke o poduzetnicima i stalnim poslovnim jedinicama koje sudjeluju u sporazumu (naziv/ime i prezime, sjedište/adresa, porezni broj i povezane osobe), opis transakcija koje će biti predmet sporazuma te opis proizvoda, poslova ili ugovora koji su temelj za provođenje transakcija koje će biti predmet sporazuma, rok važenja sporazuma." V. čl. 8. Pravilnika o APA.

46 Tako "(...) treba sadržavati i: podatak o odgovarajućoj pravnoj osnovi za sklapanje sporazuma (članak ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili podatak o drugom međunarodnom

sporazuma.⁴⁷

Nakon primitka izjave porezno tijelo utvrđuje činjenice, ispituje, analizira i ocjenjuje podatke iz izjave, a o istome raspravlja i s drugim nadležnim tijelima i nadležnim tijelima drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti ili posluju preko stalne poslovne jedinice, a za koje se osnovano pretpostavlja da će biti uključeni u sporazum. Porezno tijelo, nakon primitka izjave o namjeri sklapanja sporazuma, o istome odlučuje prihvatanjem ili odbijanjem izjave, o čemu poreznog obveznika obavještava pisanim putem, u roku utvrđenom tijekom prethodnog razgovora. Ako izjava poreznog obveznika bude prihvaćena, u obavijesti o prihvatanju izjave navodi se rok za sklapanje sporazuma. Prije sklapanja sporazuma, porezno tijelo i porezni obveznik sporazumjet će se odnosno dogovoriti konačni sadržaj i datum potpisivanja sporazuma.⁴⁸

U etapi sklapanja sporazuma fokus je na samom sadržaju, koji mora biti u skladu sa zadanim ciljem i svrhom zaključenja sporazuma.⁴⁹ Sporazumom se posebno

ugovoru), naznaku je li pokrenut, u tijeku ili je zatvoren porezni nadzor kod poreznog obveznika ili povezanih osoba u svezi transakcija koje će biti predmet sporazuma ili koje su jako slične tim transakcijama, naznaku o tome može li sporazum utjecati na povezane osobe iz zemalja koje ne sudjeluju u transakcijama, naznaku je li porezni obveznik ili povezana osoba poreznog obveznika iz druge zemlje koja će biti uključena u sporazum, informirala nadležno porezno tijelo druge zemlje o namjeri sklapanja sporazuma, naznaku je li porezni obveznik ili povezana osoba, u svezi s transakcijom koja će biti predmet sporazuma, već sklopila sporazum u nekoj drugoj zemlji, prijevod izjave i dokumentacije na engleskom jeziku, ako je predmet sklapanja dvostrani ili mnogostrani sporazum.”, V. čl. 8. st. 2., Pravilnika o APA.

- 47 Porezni obveznik obvezno prilaže:“(....) grafički prikaz pravne i vlasničke strukture grupe povezanih osoba u koju je porezni obveznik uključen, opis poslovanja i poslovne strategije grupe povezanih osoba u koju je porezni obveznik uključen, uz općeniti opis kapitala, imovine, važnih ugovora i financijskih aktivnosti unutar grupe te opis politike transfernih cijena grupe, konsolidirane godišnje financijske izvještaje grupe povezanih osoba za tri prethodna porezna razdoblja, godišnja financijska izvješća povezanih osoba koje sudjeluju u transakcijama koje će biti predmet sporazuma, uključujući i porezne prijave, za prethodna tri porezna razdoblja, prijedlog i obrazloženje metodologije određivanja transfernih cijena, koju smatra najprikladnijom s obzirom na postojeće činjenice i okolnosti te dokumentaciju koja potkrepljuje opravdanost prijedloga, uz popratne detaljne informacije i analize uz tu metodologiju, informacije o usporedivim cijenama i sl., financijske i ekonomske analize kojima se dokazuje prikladnost predloženih metodologija za utvrđivanje transfernih cijena, uključujući i razvoj planirane transakcije koje su predmet sporazuma, pretpostavke na kojima se temelji izjava i kritične pretpostavke o učinku promjena u tim pretpostavkama, prijedlog kako provesti eventualne prilagodbe zbog promjena kritičnih pretpostavki na kojima se temelji sporazum, kada je stvarni rezultat različit od onog predviđenog u sporazumu, sve druge informacije koje mogu imati utjecaj na predloženu metodologiju određivanja transfernih cijena za transakcije koje će biti predmet sporazuma.”, V. čl. 8. st.3. Pravilnika o APA.

- 48 Vidi, članak 9. Pravilnika o APA.

- 49 Vidi, članak 10. Pravilnika o APA, koji uređuje što sporazum osobiti mora sadržati: “(....) a) naziv/ime i prezime poreznih obveznika obuhvaćenih sporazumom te podatak o ostalim strankama sporazuma, b) opis transakcija koje su predmet sporazuma, c) opis dogovorene metodologije i drugih sličnih pitanja, kao što su dogovorene usporednice i raspon očekivanih rezultata, d) definiciju relevantnih uvjeta koji tvore bazu primjene i izračunavanja metodologije (npr. prihod od prodaje, troškovi prodaje, bruto dobit itd.), e) kritične pretpostavke na kojima se temelji metodologija te parametre za prihvatljiva odstupanja od pojedinih kritičnih pretpostavki

treba predvidjeti obveza poštovanja prava i obveza ugovornih strana nakon sklapanja sporazuma. Sporazum potpisuju sve ugovorne stranke - porezni obveznik i ovlaštena osoba porezne uprave, a u slučaju dvostranih i mnogostranih sporazuma i povezane osobe te ovlaštene osobe nadležnih poreznih ili drugih tijela vlasti zemlje ugovornice.

Etapa praćenja provedbe sporazuma uređena je člankom 11. Pravilnika o APA-i. Tako se porezno tijelo obvezuje da nakon potpisivanja sporazuma, odnosno tijekom trajanja Sporazuma, neće zahtijevati usklađivanje transfernih cijena tako dugo dok porezni obveznik poštuje uvjete iz sporazuma, odnosno dok ne dođe do promjene uvjeta iz sporazuma. Navedena se obveza poreznog tijela odnosi samo na stranke navedene u sporazumu i na određene transakcije koje su predmet sporazuma. Porezni je obveznik nakon zaključenog sporazuma obavezan nadležnom, poreznom tijelu podnositi godišnja izvješća o provedbi sporazuma u roku u kojemu podnosi godišnju prijavu poreza na dobit. Navedena izvješća trebaju sadržati podatke kojima se može utvrditi: a) ispunjava li i poštuje uvjete sporazuma, b) vrijede li i dalje podatci navedeni u izjavi, godišnjim izvješćima i eventualnoj popratnoj dokumentaciji, c) je li došlo do bitnih promjena činjenica ili okolnosti koje utječu na predviđeni rezultat sporazuma, d) primjenjuje li se metodologija točno i dosljedno u skladu s uvjetima sporazuma i e) vrijede li i dalje kritične pretpostavke koje su bile temelj za metodologiju određivanja transfernih cijena.

Kada je riječ o kritičnim pretpostavkama koje su bile temelj za metodologiju određivanja transfernih cijena utvrđuje se vrijede li i dalje te iste kritične pretpostavke, odnosno utvrđuje se odstupaju li uvjeti koji postoje u vrijeme obavljanja transakcije u tolikoj mjeri od onih koji su bili pretpostavljeni u vrijeme sklapanja sporazuma, tako da se dovodi u pitanje primjenjivost metodologije za pouzdano odražavanje cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije.

Porezno tijelo može na temelju dostavljenog izvješća utvrđivati pouzdanost i točnost podataka iskazanih u godišnjem izvješću te točnost i dosljednost primjene određene metodologije na način utvrđen sporazumom. Ako su odstupanja od utvrđenih kritičnih pretpostavki u skladu s parametrima utvrđenim sporazumom, porezni obveznik je obavezan izvršiti prilagodbe sukladno sporazumu i o tomu obavijestiti porezno tijelo, najkasnije do roka podnošenja godišnje porezne prijave. U protivnom, ako odstupanja nisu u skladu s utvrđenim parametrima, porezni obveznik je dužan o tomu obavijestiti porezno tijelo u roku od 30 dana od nastanka odstupanja. Porezna uprava će razmotriti dostavljenu dokumentaciju, izvršiti ponovno vrednovanje i poduzeti odgovarajuće postupke sukladno utvrđenom.

Pravilnik jasno propisuje rok primjene i razloge prestanka sporazuma. Tako u članku 12. uređuje da se sporazum sklapa na rok do pet godina, ovisno o obilježjima i vrsti transakcija koje su predmet sporazuma.

i metode provedbe mogućih prilagodbi zbog promjena u kritičnim pretpostavkama, f) sve dogovorene procedure u slučaju promjena činjeničnih okolnosti koje ne zahtijevaju ponovno pregovaranje o dogovoru, g) po potrebi, dogovor o poreznom tretiranju sporednih pitanja, h) uvjete koje treba ispuniti porezni obveznik da bi dogovor ostao valjan te postupke koji će osigurati ispunjavanje tih uvjeta, i) podatke o obvezama poreznog obveznika koje proizlaze iz primjene sporazuma, j) obveze i robove koje moraju ispunjavati stranke sporazuma i posljedice neispunjavanja, k) početak primjene sporazuma i rok na koji se sklapa”.

Kada je riječ o prestanku primjene sporazuma, propisano je da do toga dolazi istekom roka na koji je sporazum sklopljen, raskidom ili opozivom. U slučaju kada sporazum prestaje istekom roka na koji je sklopljen tijekom poreznog razdoblja, može se produžiti primjena do kraja tog poreznog razdoblja, pod uvjetom da ne nastupe okolnosti za raskid ili opoziv sporazuma. Porezni obveznik može šest mjeseci prije isteka roka na koji je sporazum sklopljen, podnijeti izjavu odnosno prijedlog za produženje sporazuma te se smatra da je time podnesena izjava o namjeri sklapanja sporazuma, iz članka 8. Pravilnika o APA-i. U tom slučaju na odgovarajući i prilagođen način primjenjuje se postupak za sklapanje sporazuma. Raskid i opoziv sporazuma posebno su uređeni, na način da porezna uprava može raskinuti sporazum, jednostrano ili u međusobnom dogovoru, ako utvrdi da je nastupila jedna od sljedećih situacija: “(...) a) postoji netočni prikaz činjenica, greška ili propust u podnesenoj izjavi o namjeri sklapanja Sporazuma i dostavljenim godišnjim izvješćima te drugoj popratnoj dokumentaciji ili dostavljenim bilo kakvim informacijama s tim u vezi, koji se ne može pripisati nemaru ili namjernom neispunjavanju obveza od strane poreznog obveznika, ili b) porezni obveznik ne poštuje bilo koji od uvjeta Sporazuma, ili c) došlo je do značajnog odstupanja od jedne ili više kritičnih pretpostavki, ili d) došlo je do promjene poreznih propisa, uključujući i neku odredbu međunarodnog ugovora, bitnih za Sporazum, a nije bilo moguće izmijeniti Sporazum kako bi se uzele u obzir promijenjene okolnosti.”⁵⁰

Porezna uprava može odustati od raskida sporazuma ako porezni obveznik navede razuman uzrok prihvatljiv za poreznu upravu i ako pristane da će izvršiti usklađenje koje ona predloži kako bi ispravio krivo prikazane činjenice, pogrešku, propust ili kršenje uvjeta, ili kako bi uzeo u obzir promjene kritičnih pretpostavki, poreznih propisa ili odredbe ugovora, koji su mjerodavni za sporazum.

U slučaju raskida sporazuma zbog gore navedenih okolnosti, raskid vrijedi od prvog dana poreznog razdoblja u kojem su utvrđeni razlozi raskida i nadalje. U slučaju raskida sporazuma zbog okolnosti promjene relevantnih propisa, sporazum prestaje važiti istekom poreznog razdoblja u kojem je došlo do stupanja na snagu izmjena relevantnog poreznog propisa, odnosno relevantnih odredbi međunarodnog ugovora ako je stupanje na snagu uslijedilo tijekom poreznog razdoblja, odnosno sporazum prestaje važiti istekom poreznog razdoblja u kojem se primjenjivao relevantni propis ili odredba međunarodnog ugovora ako se novi propis ili odredba primjenjuje s prvim danom novoga poreznog razdoblja.

Porezno tijelo može opozvati sporazum, jednostrano ili u međusobnom dogovoru, ako utvrdi da: “(...) a) postoji netočni prikaz činjenica, greška ili propust u podnesenoj izjavi o namjeri sklapanja Sporazuma i dostavljenim godišnjim izvješćima te drugoj popratnoj dokumentaciji ili dostavljenim bilo kakvim informacijama s tim u vezi, koji se može pripisati nemaru ili namjernom neispunjavanju obveza od strane poreznog obveznika, ili b) porezni obveznik u značajnoj mjeri nije poštivao pojedini temeljni uvjet Sporazuma.”⁵¹ U tom slučaju porezno tijelo treba pravodobno obavijestiti i konzultirati se s poreznim obveznikom i drugim poreznim tijelima koja su uključena

50 Članak 13. Pravilnik o APA.

51 Vidi, članak 14. Pravilnika o APA.

u sporazum. Pravilnik propisuje da opoziv sporazuma vrijedi retroaktivno, od prvog dana njegove primjene, odnosno smatra se da nije nikad ni sklopljen te nema više nikakve snage ni učinka na poreznog obveznika i druge ugovorne stranke. Dodatno, porezno tijelo može opozvati sporazum, jednostrano ili u međusobnom dogovoru, ako utvrdi da je predmet sporazuma neautentični aranžman u smislu članka 5.a Zakona o porezu na dobit.⁵² Drugim riječima, razlog ništetnosti sporazuma bit će ostvaren kada je predmet sporazuma transakcija ili koji drugi porezno relevantni događaj koji se poduzima u cilju izbjegavanja plaćanja poreza.

Troškove postupka sklapanja sporazuma u cijelosti snosi podnositelj izjave o namjeri sklapanja sporazuma, tijekom postupka odnosno pri podnošenju izjave o namjeri zaključenja sporazuma. Troškovi postupka sklapanja sporazuma različiti su s obzirom na to je li riječ o jednostranom, dvostranom ili mnogostranom sporazumu i kreću se od petnaest tisuća kuna do sto tisuća kuna. Tako uplaćeni troškovi prihod su poreznog tijela. U slučajevima produženja nakon isteka roka sporazuma, porezni obveznik plaća polovinu od predviđenog iznosa za sklapanje sporazuma čije se važenje produljuje. U slučaju odustajanja poreznog obveznika od sklapanja sporazuma nakon podnesene izjave, poreznom obvezniku se vraća polovina uplaćenog iznosa.⁵³

Iskustva primjene predmetnog instituta u hrvatskoj su poreznoj praksi skromna, odnosno zaključuje se da ih niti nema. Naime, kao institut koji je dobio pravnu osnovu i uveden 2015. godine, u praksi do danas, nije zaživio. Prema podacima hrvatskih poreznih tijela do veljače 2018. godine nije zaključen niti jedan sporazum o transfernim cijenama. Za očekivati je da će hrvatska praksa slijediti razvoj koji se može primijetiti u poredbenim poreznim sustavima. Naime, prepoznavanje važnosti APA-e i atraktivnost donekle umanjuju složeni i dugotrajni postupci samog zaključenja sporazuma. Dodatno, prethodno navedena europska praksa mogućeg povezivanja APA-e s pitanjima prava državnih potpora te pravni učinci potvrđenih nesukladnosti sporazuma s pravom državnih potpora, upućuju na potrebu mijenjanja *soft law* pristupa transfernim cijenama i APA-i. U situacijama gdje izostaje obvezatna narav primjene instituta, porezni obveznici često procjenjuju prihvatljivim snositi rizik vezan za slobodno porezno planiranje.

52 Članak 5a ZPDob : “(1) Prava propisana odredbama ovoga Zakona, koja se osobito odnose na umanj enje porezne osnovice, izuzeća, oslobođenja od plaćanja poreza i poreza po odbitku ili umanj enje porezne obveze, porezni obveznik neće moći koristiti za aranžmane ili niz aranžmana ako se utvrdi da ih je porezni obveznik osnovao radi ostvarivanja, kao glavne svrhe ili jedne od glavnih svrha, navedenih pogodnosti, te kao takvi, s obzirom na sve relevantne činjenice i okolnosti, nisu autentični. (2) U smislu stavka 1. ovoga članka, aranžman predstavlja bilo koju poslovnu transakciju, aktivnost, shemu, sporazum, obvezu ili događaj, a može se sastojati od više mjera ili dijelova. (3) Aranžman ili niz aranžmana smatraju se neautentičnima u mjeri u kojoj nisu osnovani radi valjanih komercijalnih razloga koji odražavaju gospodarsku stvarnost, odnosno ako su osnovani radi utaje ili izbjegavanja poreza.”

53 Vidi, članak 15. Pravilnika o APA.

4. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Prethodni sporazumi o transfernim cijenama nastaju u okviru šireg instituta obvezujućih, prethodnih poreznih mišljenja pa im se može pripisati ista svrha, u smislu instrumentarija ostvarivanja porezne i pravne sigurnosti koji pridonosi dosljednoj primjeni poreznih propisa i smanjenju poreznih sporova, dok istodobno osnažuju odnose suradnje između poreznih vlasti i posebne skupine poreznih obveznika, povezanih osoba odnosno grupe trgovačkih društava koja posluje u međunarodnom okruženju. U povijesnoj perspektivi vidljiva je tendencija pretvaranja predmetnog instituta u sredstvo globalne borbe protiv porezne utaje. Takav globalan pristup otvara put k primjeni općeprihvaćenih, međunarodnopravnih standarda koji vrijede za transferne cijene i njihovo porezno priznavanje. Složenost utvrđivanja porezno prihvatljivih transfernih cijena te mogućnost neujednačenog pristupa poreznih vlasti različitih poreznih jurisdikcija pretvara pitanje transfernih cijena i sporazuma o istima u područje od posebnog interesa za ostvarivanje jedinstvenog tržišta u europskom kontekstu. Recentna definiranja sporazuma o transfernim cijenama kroz prizmu prava državnih potpora potvrdila su složenu narav transfernih cijena i sporazuma o transfernim cijenama. Praksa primjene sporazuma o transfernim cijenama mogla bi slijediti praksu primjene višeg instituta - obvezujućih mišljenja. Prikazane odredbe nacionalnoga normativnog okvira samog postupka zaključenja sporazuma o transfernim cijenama ukazuje na to da je postupak složen, skup i relativno dugotrajan, dok je s druge strane očekivana porezna i pravna sigurnost neizvjesna, zbog brojnih čimbenika, poput prikazane primjene pravila o državnim potporama na predmetni institut. Rješenje se može potražiti u intenzivnoj i sveobuhvatnoj harmonizaciji transfernih cijena i sporazuma o transfernim cijenama gdje pravni učinci sporazuma o transfernim cijenama neće biti toliko neizvjesni.

LITERATURA

1. Alarie, B., Datt, K., Sawyer, A. i Weeks, G., *Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, New Zealand Journal Of Taxation Law and Policy, vol. 20, prosinac, 2014.
2. Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with adjustment of profits of associated enterprises), Revised Code of Conduct for the effective implementation of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 2009/C 322/01.
3. Hyde, C., Choe, C., *Keeping Two Sets of Book: The Relationship between Tax & Incentive Transfer Prices*, 2004., www. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=522623 (18.09.2017).
4. Izmjena Direktive 2011/16/EU: Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146, od 3. 6. 2016.
5. Kapetanović, S., Arbitražna konvencija za sporove o transfernim cijenama u Europskoj uniji, Porezni vjesnik, br. 6, 2015.
6. Kerschner, I., Stiasny, M., *The Experience with Advance Pricing Agreements*, Intertax, vol. 41., br. 11, 2013, str. 588–593.
7. Luja, R. H. C., Will the EU's State Aid Regime Survive BEPS?, *British Tax Review*, br. 3, 2015.
8. Mitchell A. K., *Milking versus Parking: Transfer Pricing and CFC Rules under the Internal Revenue Code*, dostupno na: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM_PRO_073859.pdf (9.1.2018.)
9. Odluka Komisije (EU) 2017/1283 od 30. kolovoza 2016. o državnoj potpori SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) koju je provela Irska za društvo Apple, Službeni list EU L 187/1.
10. OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris., <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017>, dostupno na <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (3.12.2017.).
11. OECD (2013), "The current state of play", u OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Paris; De Simone, Lisa, Sansing, Richard, Seidman, Jeri K., *When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial?*, Tuck School of Business Working Paper No. 2012-102, December 2011, dostupno na: <file:///E:/Users/Natasa/Downloads/SSRN-id1954823.pdf> (15.12.2017.).
12. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/2016.
13. Perčević, H., Usklađenost regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije, *Ekonomika misao i praksa*, god. 24, br. 2, 2015.
14. Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine, br. 95/2005, 133/2007, 156/2008, 146/2009,
15. Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, Narodne novine, br. 47/2017.
16. Presuda Suda EU od 22. lipnja 2006., Kingdom of Belgium (C-182/03) and Forum 187 ASBL (C-217/03) v Commission of the European Communities, ECR 2006 I-05479.
17. Rogić Lugarić, T., Porezna tijela i porezni obveznici: od policajca i lopova do suradnika, u: Koprić, I., Musa, A., Giljević, T. (ur.), *Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2017.
18. Wittendorf, J., *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax*

- Law, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010.
19. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/2004, 90/2005, 57/2006, 80/2010, 22/2012, 146/2008, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016, 123/2010, 37/2011, 61/2012, 146/2012, 160/2013, 12/2014, 157/2014, 137/2015, 115/2016, 1/2017, 2/2018.
 20. Žunić Kovačević, N., "Europeizacija" hrvatskog poreznog postupkovnog prava - o dosadašnjim ne/uspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, vol. 5, br. 1, 2014.
 21. Žunić Kovačević, N., Coordinating taxation between the European Union and other countries through advance tax rulings systems, u: *Financial Integration, A Focus on the Mediterranean Region*, Series: Financial and Monetary Policy Studies, ur. Peeters, M., Sabri, N., Shahin, W., Springer Verlag Berlin, vol. 36, 2013.
 22. Žunić Kovačević, N., Prethodna obvezujuća porezna mišljenja – novi institut hrvatskog poreznog postupka, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 37, br. 1, 2016.
 23. Žunić Kovačević, N., Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 31, br. 1, 2010.
 24. Žunić Kovačević, N., Transferne cijene i izbjegavanje plaćanja poreza, u: *Financiranje, upravljanje i restrukturiranje trgovačkih društava u doba recesije* (ur. Čulinović-Herc, Jurić, Žunić Kovačević), Rijeka, 2011.

Nataša Žunić Kovačević*

Summary

ADVANCE PRICING AGREEMENTS: OLD CHALLENGES OR A NEW ERA IN THE TAX PRACTICES

This paper gives an analysis of the most important legal aspects of the advance pricing agreements (APA). The tax law framework as procedural one is briefly presented, with emphasis on review of advance rulings above all, as this binding opinions, present a superior and higher term of APA. It is preceded by an analysis of the concept and importance of transfer pricing, with particular reference to the importance of transfer pricing for taxpayers but also to the effects on tax authorities and their efficiency. APA are analysed through short history change of the purpose they have and thus shows the trend of movement from the instrument of protection of taxpayers' rights to conversion into a tax-fighting instrument of tax jurisdictions against a globally undesirable phenomenon, a tax avoidance and aggressive tax planning. A huge part of the paper however, represents an overview of the national normative framework of APA concluding procedure. The analysed procedural framework seems like complex, expensive and relatively long-lasting. The comparative experience of applying advance rulings and APA's confirms the prerequisite of APA procedure legal framework adjustment.

Keywords: *transfer pricing, advance pricing agreement (APA), advance rulings, OECD Transfer Pricing Guidelines.*

Zusammenfassung

VERRECHNUNGSPREISZUSAGEN: ALTE HERAUSFORDERUNGEN ODER NEUE ÄRA IM BEREICH DES STEUERRECHTS?

In der Arbeit werden die wichtigsten rechtlichen Aspekte der Verrechnungspreiszusagen analysiert. Kurz wird der steuerrechtliche Rahmen des genannten Rechtsinstituts dargestellt, vor allem die verbindlichen Stellungnahmen. Ebenfalls werden der Begriff und die Bedeutung von Verrechnungspreisen analysiert, unter besonderer Berücksichtigung der Steuerzahler aber auch der Auswirkungen von Verrechnungspreiszusagen auf die Steuerbehörden. Da die Verrechnungspreiszusagen

* Nataša Žunić Kovačević, Ph. D., Full Professor, Faculty of Law, University of Rijeka; zunic@pravri.hr.

in ihrer kurzen Geschichte ihren Zweck geändert haben, wird in der Arbeit die Tendenz derer Entwicklung vom Schutz der Rechte der Steuerzahler bis zum Kampfmittel der Steuerbehörden und der rechtsprechenden Gewalt gegen Steuerhinterziehung dargestellt. Der größte Teil der Arbeit wird der Darstellung des nationalen gesetzlichen und normativen Rahmens für das Schließen von Verrechnungspreiszusagen gewidmet. Das dargestellte Verfahren stellt sich als komplex, teuer und langsam heraus. Die rechtsvergleichende Analyse der Anwendung verbindlicher Stellungnahmen und der Verrechnungspreiszusagen weist darauf hin, dass man dieses Rechtsinstitut ändern sollte.

Schlüsselwörter: *Verrechnungspreise, Verrechnungspreiszusagen, verbindliche Stellungnahmen, OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.*

Riassunto

ACCORDO PREVENTIVO DI TRANSFER PRICING: VECCHIE SFIDE O UNA NUOVA ERA NELLA PRASSI TRIBUTARIA?

Nel lavoro si offre un'analisi dei più rilevanti aspetti giuridici della conclusione di un accordo di transfer pricing. Brevemente si illustra il quadro normativo tributario nel quale sorge tale istituto, in particolare i pareri vincolanti, come pure il concetto di diritto tributario. Precede un'analisi del concetto e del significato del transfer pricing, con particolare accento sul significato che il transfer pricing ha per i contribuenti, ma anche sugli effetti nei confronti delle autorità tributarie. Gli accordi previ sul transfer pricing mediante la breve storia della loro esistenza cambiano il proprio scopo; sicché nel lavoro si illustra tale trend di spostamento da uno strumento di tutela dei diritti dei contribuenti ad uno strumento di lotta delle autorità tributarie e della giurisdizione contro il deplorevole fenomeno dell'evasione fiscale. La maggiore parte del lavoro è dedicata alla rassegna del quadro normativo e giurisprudenziale del procedimento di conclusione dell'accordo di transfer pricing. Tale procedimento si mostra complesso, costoso e duraturo. Le esperienze comparate di applicazione dei pareri vincolanti e degli accordi di transfer pricing confermano la necessità di cambiare approccio nei confronti di tale istituto.

Parole chiave: *prezzi di trasferimento, accordo di transfer pricing, pareri vincolanti, linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.*